

経営論集  
61巻 第1号  
2014年2月

## プロジェクトのマネジメントコントロール研究の視点

鈴木 研一

### 1. はじめに

マネジメントコントロールとは、上位のマネジャーが下位のマネジャーの戦略実現に対して向けた自発的行動をするように促すプロセスである。マネジメントコントロールは、1960年代の予算管理研究から生まれ、アンソニー（R. N. Anthony）によって体系化され、近代管理会計の中核概念となっている。

上位のマネジャー下位のマネジャーに対する影響力の行使のやり方は、いわゆる Plan-Do-See サイクルと呼ばれるマネジメントサイクルそのものである。まず、上位のマネジャーが下位のマネジャーとやりとりをして計画を立てることから始まる。その中で上位のマネジャーが下位のマネジャーに何を期待するか、そして下位のマネジャーが何に対して責任をもつべきかについての合意がとられる。次に、計画を遂行した結果を評価する。この行為は、やり甲斐や称賛を求めるといふ人の本性とうまく結びついてマネジャーの計画の遂行に対する努力を引き出すとともに、マネジャーに自らが責任をもつ仕事についての理解を深めさせる。最後に、この結果の評価にもとづいて、上位のマネジャーと下位のマネジャーが話し合って計画を是正する。それによってより実現性の高い計画が立案される。

プロジェクトとは、米国のプロジェクトマネジメントの知識体系である PMBOK によれば「独自のプロダクト、サービス、所産を創造されるために実施される有期性の業務」（Project Management Institute, 2004, 5 頁）である<sup>i</sup>。この定義から会計業務や製造業務の多くはプロジェクトと呼べないことがわかる。なぜならこれらの業務は定型的な継続的業務だからである。

マネジメントコントロールの研究は、これまでプロジェクトのような非定型的で有期的業務とは対極をなす定型的で継続的業務を主要な対象としてきた。そのためプロジェクトを対象としたマネジメントコントロールの研究はほとんどない。しかし、対象となる業務が異なればマ

ネジメントコントロールも大きく異なるはずである。加えて、グローバル競争が加速する中で新製品や新市場開発などの成長戦略実行のためのプロジェクトの重要性は高まってきている。このような問題意識から、本稿ではプロジェクトという業務に着目してそのマネジメントコントロール研究の視点について論じてみる<sup>ii</sup>。

本稿の構成は次のとおりである。続く第Ⅱ節では、プロジェクトの性質がマネジメントコントロールにどのような影響を与えるかを検討する。第Ⅲ節ではプロジェクトのコストマネジメントを取り上げてABCによる原価計算の必要性を述べる。第Ⅳ節では、プロジェクトを遂行する組織の特性を論じる。それまでの議論を踏まえて第Ⅴ節では、プロジェクトのマネジメントコントロールの在り方を考察するときに場の概念（伊丹, 2005）が有効であることを論じる。最後に、本稿で取り上げなかったプロジェクトのマネジメントコントロール研究における課題を示してむすびとする。

## Ⅱ. プロジェクトの性質とマネジメントコントロール

定型的な継続的業務と比べてプロジェクトは、個別性、有期性、不確実性という3つの性質を持つ（日本プロジェクトマネジメント協会, 2007, 47頁）<sup>iii</sup>。これらの性質がマネジメントコントロールにどのような課題を投げかけているのかについて見てみよう（鈴木, 2010, 305-311頁）。

### 1. 個別性

個別性とは、プロジェクトの非反復的な性質を指している。この非反復的な性質は、プロジェクトがそれぞれ異なる目標を持っていたり、目標が似ていても環境が違っていたり、メンバーが変わっていたりすることから生じる。

プロジェクトの個別性はマネジメントコントロールに困難な課題をつきつける。マネジメントコントロールを行うためには、計画を立て、その結果を計画と比較することをとおして改善点を見だし、それを新たな計画に盛り込むプロセスをシステムティックに実施しなければならない。しかし、プロジェクトの個別性がマネジメントコントロールの最初のステップである計画立案を難しくする。個別性のない反復的な業務であれば、計画を立てる時には前の計画が参考になる。しかし、個別性のある非反復的な業務の場合、計画を立てる時に参考になるような計画が存在しないという状況が多発するだろう。このことが計画立案の困難性が計画に対する信頼性を減じることになる。さらに信頼できる、換言すれば例外事項が発生しない限り実績

が計画から大きくずれることのない正確な計画を前提としないと、原因分析や責任分析への信頼性もまた減じるのである。

## 2. 有期性

有期性は、プロジェクトに始まりと終わりがあるという性質を指している。プロジェクトでは、納期までに成果物を完成させるためにスケジュール管理が重要である。多くのプロジェクトにおいて納期順守が優先度の高い事項である。その結果、コストマネジメント、換言すればプロジェクトの財務的計画の順守がおろそかになってしまうという傾向が発生する。実際に納期に間に合わせるために金に糸目をつけないということがしばしば起きているのも事実であろう。

## 3. 不確実性

そもそもプロジェクトは、特殊な条件や状況を想定して実行される業務であるため、高い不確実性にさらされている。この不確実性は、未知の情報、未確定な技術、予測不可能な環境等のリスクを発生させ、信頼性の高い計画の立案を困難にする。

計画立案を難しくするという点は前述のプロジェクトの性質である個別性と同様であるが、不確実性の方が深刻である。アンソニーとゴビンダラジャン（Anthony and Govindarajan, 2007, 739 頁）は、プロジェクトのコスト見積りの困難性を論じるときに、この点にふれている。彼らによれば、プロジェクトのコスト見積りにおいては、2つのタイプの未知があるとしている。1つは、認知された未知（the known unknowns）である。認知された未知とは、起きることは分かっているが、実際にどうなるかについて未知であることである。たとえば、住宅の基礎作りである。実際に地面を掘ってみると岩等がでてきて、実際に発生するコストが見積りから大きく乖離するような状況が発生する。この認知された未知がプロジェクトの個別性に起因するのは言うまでもない。

もう1つのタイプの未知とは、認知できない未知（the unknown unknowns）である。認知できない未知とは、起きること自体が分からないことである。たとえば、洪水や嵐で住宅の基礎作りのコスト見積りを台無しにするが、このような災害は予測できない。この認知できない未知が不確実性というプロジェクトの性質によるものである。繰り返しになるが、不確実性は計画の信頼性を損なう。

### Ⅲ. ABC による原価差異計算

プロジェクトのマネジメントコントロールをどのような体系としてとらえたとしてもコストマネジメント（あるいはコストマネジメントコントロール）は、その重要な構成要素のひとつである。本節では、前節で論じたプロジェクトの性質のためにプロジェクトの原価差異計算にABC（activity-based costing）が必要になることを論じる<sup>iv</sup>。

#### 1. 原価差異分析の課題

コストマネジメントの基本は、標準もしくは予算原価を設定し、実際原価との差異分析であることは言うまでもない。前節で述べたようにプロジェクトには個別性と不確実性という性質があり、これらが信頼性の高い計画の立案を難しくし、多額の差異の発生を不可避とする。しかし、非プロジェクトすなわち定型的な継続的業務を対象としている現行の原価差異分析はこのような状況を想定していない。

定型的な継続的業務では、スケジュール（業務にかかる時間）とスコープ<sup>v</sup>（業務の内容）は大きく変化しないし、そのことを前提として原価差異は計算され、原因分析や責任分析がなされる。一方、プロジェクトの場合、個別性と不確実性のためにスケジュールとスコープがプロジェクトによって大きく変わる。つまり、従来型の差異に加えて、スケジュールに起因する差異とスコープに起因する差異とが発生する。しかし、現行の原価差異分析において、このような差異を算出する方法論はないという問題がある。

#### 2. EVM によるスケジュール差異の算出

この問題を解決するには、プロジェクトにおける原価差異をスケジュール差異とスコープ差異、それ以外の差異に分解する計算技法が必要となる。このうち、スケジュール差異はすでに方法論が開発されている。しかし管理会計からではない。プロジェクトマネジメントで考案されたアーンドバリューマネジメント（earned value management: EVM）<sup>vi</sup>である。

アーンドバリューとは計画を立てる時に想定した作業（あるいは活動）の内で、実際に完了した作業を抜出して、その作業に対する予算を合計した額である（Project Management Institute, 2004, 419 頁）。たとえば、ある期間に A, B, C, D, E という 5 つの作業が計画され、それぞれの作業の予算が A と B が 10 円、C が 20 円、D と E が 5 円、計 50 円とする。当該期間に、A, B, C という 3 つの作業が完了した場合のアーンドバリューは A と B と C の予

算合計の 40 円 (= 10 円 + 10 円 + 20 円) となる<sup>vii</sup>。

このアーンドバリューという完了した作業に対する予算，換言すれば作業進捗を操業水準にした変動予算概念<sup>viii</sup>ともいえる原価概念を利用して，原価差異は次のように展開できる。

原価差異

= 予算原価 - 実際原価

= (予算原価 - アーンドバリュー) + (アーンドバリュー - 実際原価)

= スケジュール差異 + (アーンドバリュー - 実際原価)

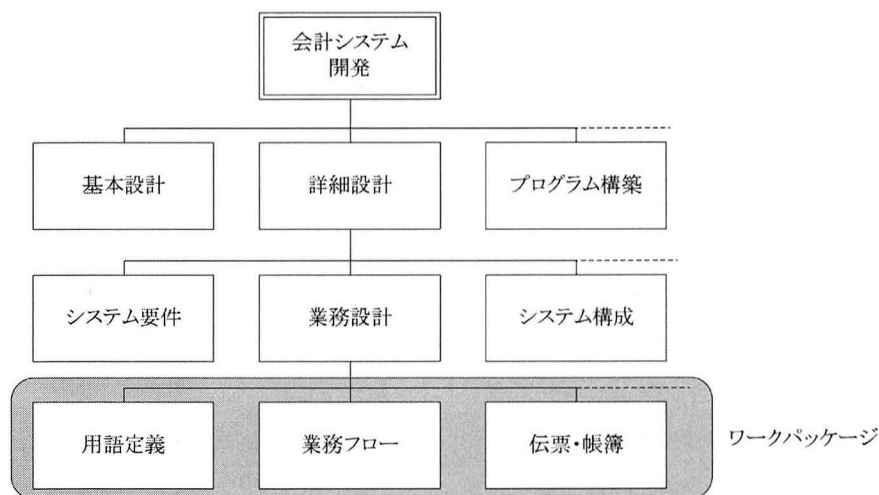
この式の第 1 項 (予算原価 - アーンドバリュー) がスケジュール差異すなわちスケジュールの計画との差による原価差異である。先程の例でいえば，予算原価 50 円に対するアーンドバリュー 40 円の差額である 10 円の差異となる。この 10 円がスケジュールの遅延によってコスト発生がなかったという意味での有利差異である。

### 3. ABC によるスコープ差異とそれ以外の差異の算出

アーンドバリューを用いることでプロジェクトにおける原価差異のうちスケジュールに起因する差異を算出できる。残る課題はスコープの計画からの乖離に起因する部分をいかに算出するかである。

これは ABC を適応することで可能となる。その理由は ABC における活動という概念がスコープすなわち業務の内容を示す単位と考えられるからである。プロジェクトマネジメントにおいてスコープは WBS (work breakdown structure)<sup>ix</sup>を使って表現される (図 1 参照)。そして WBS に記載される最も基本的な作業であるワークパッケージが ABC における活動と等しい概念と考えられるからである。つまり，繰り返しになるがプロジェクトのスコープは ABC における活動によって定義され，スコープの計画との乖離は計画された活動と実際の活動の差として確認され，その差によって発生した原価差異は，予算活動原価と実際活動原価との差異として測定できるのである。

図1 WBSの例：会計システム開発プロジェクト



出典：鈴木，2010，321 頁

前項で示した展開式における第2項（アーンドバリュー－実際原価）がスケジュール以外の要因によって発生した差異であり，完了した作業を前提とした予算と実際に発生した原価との差額である。これがABCの活動概念を用いることでどのように展開されるか考えてみよう。まず，アーンドバリューは完了した作業を前提とした予算であるが，作業と活動が同じ概念であることから，予算活動原価と考えられる。一方，実際原価は実際活動原価と考えられる。これらを差引することで活動原価差異としての原価差異が計算でき，さらに活動原価差異は活動回数差異と活動単価差異に分解できる。

アーンドバリュー－実際原価

$= \Sigma (\text{予定活動原価} - \text{実際活動原価})$

$= \Sigma (\text{予定活動回数} \times \text{予定活動単価} - \text{実際活動回数} \times \text{実際活動単価})$

$= \Sigma (\text{予定活動回数} \times \text{予定活動単価} - \text{実際活動回数} \times \text{予定活動単価}$   
 $\quad + \text{実際活動回数} \times \text{予定活動単価} - \text{実際活動回数} \times \text{実際活動単価})$

$= \Sigma [(\text{予定活動回数} - \text{実際活動回数}) \times \text{予定活動単価}$   
 $\quad + \text{実際活動回数} \times (\text{予定活動単価} - \text{実際活動単価})]$

$= \text{活動回数差異} + \text{活動単価差異}$

$= \text{スコープ差異} + \text{活動単価差異}$

この展開の最後で活動回数差異をスコープ差異とした。なぜ活動回数差異のみをスコープ差異としたのか。その理由は、スコープの差異とは計画されていない作業あるいは活動（以下活動と呼ぶ）が発生した、あるいは計画していた活動をしないで済んだといったことや、ある活動を失敗してやり直したことによって発生する。ここでこれらの意味をよく考えてみると、スコープの計画からの乖離とは活動の回数の計画との乖離であることがわかる。というのは、計画されていない活動の遂行とは当該活動が1回なされたということを意味する、また、計画していた活動をしないで済んだというのは、計画上1回の遂行が0回になったということであるからである。つまり、活動回数という概念を利用することでスコープの計画と実際違いを表すことができる。したがって、スコープの乖離がコストに及ぼした影響をみるには、活動回数に1回あたりの活動予定単価を乗じればいいのである<sup>x</sup>。ここで予定単価を利用する理由は、それは1回あたりの実際活動単価が計画よりも多くなるか少なくなるかはスコープとは関係のないことだからである。

ではこの展開式の2項目の活動単価差異とは何か。活動単価差異は実際活動回数に予定活動単価と実際活動単価との差異を乗じて算出される。つまり単価に起因する差異である。活動単価とは、活動の遂行にかかる原価であるため、この活動単価差異は一種の作業の効率を示している。

#### IV. プロジェクトの組織的特性

プロジェクトを遂行する組織構造は、マネジメントコントロールが主たる前提としてきた職能別組織とは相当異なっている。そして組織構造はマネジメントコントロールに大きな影響を与えるので、プロジェクトの組織的特性がどのようなものかを見てみよう（鈴木, 2010, 311-315 頁）。

##### 1. チーム組織

プロジェクトはチーム組織である。ドラッカーはチーム組織について次のように論じている（Drucker 邦訳, 2008, 425-454 頁）。彼は、チーム組織を「さまざまな経歴、技能、知識を持った人材を多彩な組織（出身母体）から集め、具体的な職務を遂行させる仕組み」と定義している（Ibid. 439 頁）。そして、チーム組織は、工場で組立工程ごとに編成される、あるいは生産や営業といった機能ごとに編成される職能別組織とは組織化の方法が異なっていると説いた。職能別組織では、仕事を行なう人間の位置は固定されていて、仕事そのものは、仕事が完了するまでの段階や仕事に必要な技能の間を移動していく。一方、チーム組織では、仕事や課題の

目的はあらかじめ決められており、仕事自体はチームの構成員の間を移動することはない。むしろ、その仕事や課題を遂行するために必要な人間の方が必要に応じて変化することになる。

チーム組織は、職能別組織と比べて、いくつかの利点を持つ。メンバーがチーム全体の仕事は何であるかを心得、それに責任を負わなければならないと自覚している。また、新しい発想や方法も抵抗なく受け入れる等、順応性に富んでいる。しかし、深刻な制約もある。メンバーが入れ替わることもあり、チームリーダーが明確な指示をしない限り、目標や役割が曖昧となる。チーム全体の課題は誰もが理解しているが、各人が自分の課題を心得ているとは限らないのである。そして、この制約を乗り越えるためには、チーム組織では、メンバー同士の関係性、職務の割り振り、説明、協議、コミュニケーション等、チームマネジメントに絶えず気を配らなければならない。

## 2. システム組織

プロジェクトが大規模化するにつれて、プロジェクトメンバーの出身母体が様々になる。たとえば、NASA の巨大プロジェクトである。そのプロジェクトには、政府機関や大小の企業、大学、研究者等が参加している。このようなチーム組織の発展型、すなわちメンバーが多種多様な組織と個人からなるチーム組織を、ドラッカーはシステム型組織と呼んだ (Ibid., 2008, 497-511 頁)。

彼は、システム型組織が次のような点で組織としての問題をもつと述べている。「多彩な価値観を束ねて全体の歩調を合わせる必要がある。システムを構成する各組織は、独自の論理や規範に沿って行動しないかぎり、成果をあげられないだろう。他方、すべての組織が共通のゴールに向けて足並みを揃えなくてはいけない。全体のなかでの自分たちの役割を理解し、受け入れ、実践しなくてはならないのだ。このためには、各人あるいは各グループが、互いにお仕着せではない柔軟な関係を築き、個人的な絆や相互信頼をとおして、行動の仕方、視点、価値観の大きな違いを埋めることが欠かせない (Ibid. 503 頁)」。<sup>xi</sup>

## 3. マトリックス組織

プロジェクトメンバーは、それぞれの出身母体を持つ。それは、社内のいずれかの部署であったり、社外の企業であったりする。そして、プロジェクトは、一時的な組織である。そのため、プロジェクトメンバーは、仮の宿であるプロジェクトと自宅と喻えられる出身母体という2つの組織に属している。



このような意味で、プロジェクトはマトリックス組織である。プロジェクトが編成されるためには、人等の資源を供給する社内部署あるいは社内企業と、その資源を需要するプロジェクトという組織の2つが存在する。そのため、これら2つの組織間で資源をめぐるコーディネーション（利害調整）が必要となってくる。プロジェクトメンバーは、プロジェクトの管理者と本来、所属している組織の管理者から、対立する幾つもの要求や命令を受け、板挟みになる可能性が極めて高い。さらに、どちらのボスに忠誠を示さなければならないかと考えた時、当然のことながら、仮の宿であるプロジェクトチームよりも自宅に喩えられる出身母体のボスを優先する。この優先順位は、プロジェクトを有効に機能させる大きな障害になる。

## V. 場の概念の利用

本節では、プロジェクトのマネジメントコントロールにおいてはメンバーによる自律的コントロールが必要であることを示し、場の概念（伊丹，2005）がプロジェクトのマネジメントコントロールモデルを考察するのに利用できるということを論じる。

### 1. 自律的コントロール

プロジェクトの個性や不確実性という性質からマネジメントコントロールのベースともいえる計画の信頼性が低くなる。計画への信頼性の欠如は、マネジメントコントロールにおいて最も効率的なアプローチである結果によるコントロール（Merchant, 2007, 29-41 頁）が有効に機能しないという状況を生じさせる。このような状況に対処するには、プロジェクトに係わるメンバーが自律的に自らをコントロールしていかなければならないだろう。

このメンバーによる自律的コントロールはプロジェクトの組織的特性からも求められている。前節で議論したドラッカーの見解によれば、チーム組織やそれをもっと大規模化、複雑化したシステム組織においては、個々のメンバーが全体のなかでの役割を理解し、受け入れ、実践しなくてはならない、つまりメンバーが自律的に自らをコントロールしていかなければならないからである。

著者は自律的コントロールを機能させるポイントはメンバー間のコミュニケーションにあると考えている。プロジェクトを登山に喩えるならば、馴染みの薄い人達と登ったこともない山に挑戦するようなものである。登頂ルートどおりに登れないといった状況は日常茶飯事である。そうした状況を乗り越えるためには、計画どおりに進まない状況下において、それぞれが各々の役割を踏まえた上で率先して役割を果たさなければならない。そのためには、メンバー同士がひとりひとりの意見に耳を傾け、尊重、理解し合うコミュニケーションによる深い関係性の構築が必要である。

以上のように考えると、プロジェクトのマネジメントコントロールはコミュニケーションを促すように設計され運用されなければならない。そして筆者はそのマネジメントコントロールモデルの構築に場の概念（伊丹，2005）が活用できると考えている。

## 2. 場とは

場とは「人々がそこに参加し、意識・無意識のうちに相互に観察し、コミュニケーションを行い、相互に理解し、相互に働きかけあい、相互に心理的刺激をする、その状況の枠組みのことである」。つまり、場は「情報の相互作用と心理的相互作用の容れもの」である（Ibid., 42 頁）。

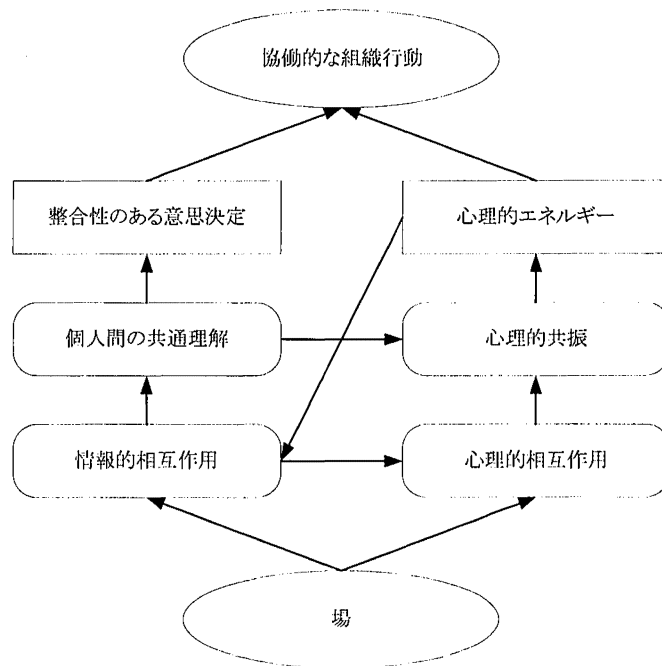
場はアジェンダ、解釈コード、情報のキャリアー、連帯欲求という4つの基本要素から構成される。それぞれの概要は次のとおりである（Ibid., 104-106 頁）。まず、アジェンダ（主題）とは、情報の相互作用が何に関するものかを指定しているものである。指定はごく詳細でもあるいは一種の方向性のようなおおまかなものでもかまわない。われわれは何についてのコミュニケーションをしたいのかを示すものである。解釈コードとは、情報の相互作用に参加するメンバーが発信するさまざまなシグナルがどのような意味であるかを解釈するルールのことである。このルールを共有していないと、コミュニケーションは成立しない。情報のキャリアー（運び手、媒体）は、会話される言葉であったり、コンピューターの画面の言葉やグラフであったりする。連帯欲求とは自分以外の人々と何らかのつながりをもちたいという欲求である。

場に参加するメンバーが4つの基本要素をある程度以上に共有できれば情報の相互作用と心理的相互作用が生まれ、協働的な組織行動が導かれる。この場の機能を示したものが図表2である。この図を見ながらの概要を示そう（Ibid., 48-49 頁）。まず、場が生まれると情報の相互作用が起きる。その結果、個人間の共通理解が進み、共通理解があるがゆえに互いに整合性のとれた意思決定が可能となり、協働的な組織行動がなされる。一方、場によって心理的相互作用が起きる。すると人々の間で心理的共振が起きて、共に働こうとする心理的なエネルギーが高まる。それが協働的な組織行動を懸命にとる努力につながっていく。さらに情報の相互作用は心理的相互作用に、個人間の共通理解は心理的共振に、心理的エネルギーは情報の相互作用にポジティブな影響を与える。

この場の生み出す協働的な組織行動は、プロジェクトのマネジメントコントロールに求められているメンバーによる自律的コントロールがなされた上での行動そのものである。これが場の概念をプロジェクトのマネジメントコントロールモデルに活かそうと考えた理由である。加えて、この夏、マイクロソフトのプロジェクトマネジャー2名とボーイングの人事担当役員に、場の4つの基本要素が開発プロジェクトにおける自律的コントロールに有効かどうかのインタ

ビュー調査をしたが、彼らの反応は極めてポジティブであった。むしろ当然であるといったコメントを得た。このことも場の概念をプロジェクトのマネジメントコントロールに活用するというアイデアを後押しした。

図2 場の機能の基本図



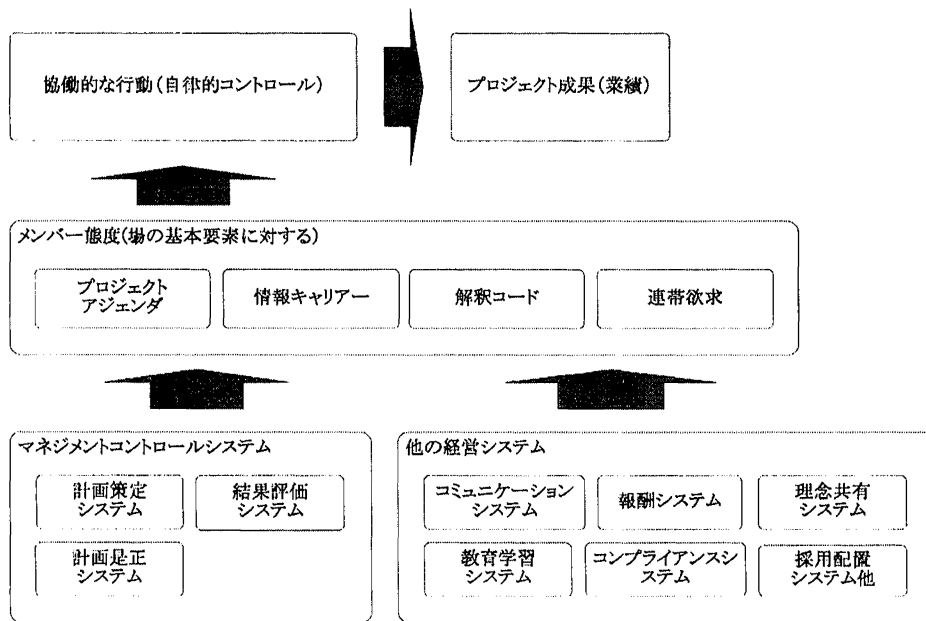
出典：伊丹（2005, p.49）をもとに作成

### 3. 場の概念とマネジメントコントロール

では具体論としてどのように場の概念をマネジメントコントロールの研究に活かしていけばよいのだろうか。場の4つの基本要素が共有されれば協働的な組織行動、言葉を換えればプロジェクトの遂行に必要な自律的コントロールが促される。したがって、どのようなマネジメントコントロールをすれば場の4つの基本要素の共有度合が高まるかという視点からマネジメントコントロールモデルを考察していけばよいと考えられる。図3がこのためのリサーチデザインの大枠である。これはホテル運営会社における従業員意識調査データに基づく実証分析<sup>xii</sup>を踏まえている。マネジメントコントロールシステムは他のサブシステムと相まって場の基本要素に影響を与えている。そして、どちらかと言えばマネジメントコントロールシステムは主

にアジェンダや情報のキャリアーとしての役割を担い、解釈コードと連帯欲求は他のシステムに大きく影響を受けると考えられている。

図3 プロジェクトのマネジメントコントロールと場の関係



## VI. むすび

ここまでプロジェクトのマネジメントコントロール研究の視点としてABCによる原価差異計算と場の概念の利用を論じてきた。今後、研究室所属の院生や海外の共同研究者とこの点について考察していきたい。最後に、本稿でカバーしきれなかったがぜひ取り組むべきと考えられるテーマを2つあげて結びとする。

まず、プロジェクトのコストマネジメントへの原価企画の適応可能性を検討する価値がある。プロジェクトが大規模になると、多くの企業がプロジェクトに係わるが、そこでの目標原価の措置は自動車産業や航空機産業の原価企画プロセスに類似しているからである。

次に、プロジェクト推進の組織的特性のひとつであるマトリックス組織から生じる課題がある。恒久的なメンバーの出身母体と一過性のプロジェクトチームとを比較すると、当然のことながら前者のパワーが圧倒する。ある大手の自動車部品製造業のカーナビ事業部ではメンバーの出身母体である職能部門の力が強過ぎてプロジェクトに必要な予算がまわらないといった事

態が発生している。現在、部門予算に対してプロジェクト予算に優位性をもたせるために筆者らが考案した PBGT (鈴木・松岡, 2004) を適応してその有効性を検証しているが、画期的な成果を得られてはいない<sup>xiii</sup>。プロジェクト予算の部門予算に対する優位性をいかにすれば担保できるかについて検討する必要がある。

- ・ Anthony, R. N., and V. Govindarajan, (2007), *Management Control Systems 12th edition*, New York, NY: McGraw-Hill/Irwin.
- ・ Merchant, K. A., and W. A. Van der Stede (2007), *Management Control Systems Performance Measurement, Evaluation and Incentives 2ed edition*, Upper Saddle River, N.J.: Prentice Hall.
- ・ Drucker, F. Peter 著, 有賀祐子訳 (2008)『マネジメント, 務め, 責任, 実践Ⅲ』日経 BP 社 (Drucker, F. Peter (1973) *Management: Tasks Responsibilities Practices* Transaction Publishers)。
- ・ Project Management Institute (2004)『プロジェクトマネジメント知識体系ガイド第3版 (PMBOK ガイド)』PMI 日本支部。
- ・ 伊丹敬之 (2005)『場の論理とマネジメント』東洋経済新報社。
- ・ 小原重信・浅田孝幸・鈴木研一編 (2004)『プロジェクト・バランス・スコアカード』生産性出版。
- ・ 鈴木研一 (2010)「第11章 プロジェクトマネジメントの管理会計」(谷武幸・小林啓孝・小倉昇編『業績管理会計』中央経済社, 305-349 頁)。
- ・ 鈴木研一・松岡孝介 (2004)「PBSC のフレームワーク」(小原・浅田・鈴木編『プロジェクト・バランス・スコアカード』生産性出版, 3-32 頁)。
- ・ 中村正伸 (2013)「EVM を用いた予実差異の原因分析の可能性－実行段階での資本予算の管理のために－」原価計算研究第37巻2号, 21-32 頁。
- ・ 日本プロジェクトマネジメント協会 (2007)『新版 P 2 M プロジェクト&プログラムマネジメント標準ガイドブック』日本能率協会マネジメントセンター。

<sup>i</sup> 日本のプロジェクトマネジメントの知識体系である P2M によれば、「プロジェクトとは、特定使命を受けて、資源、状況など特定の制約条件のもとで、特定期間内に実施する将来に向けた価値創造事業」である (日本プロジェクトマネジメント協会, 2007 46 項)。

<sup>ii</sup> 本稿は先行研究、仮説設定、証明という構成とはらず、題目にもあるように今後の研究の方向性を記す。そ

の理由は経営学部や明治大学の発展に大きな足跡を残された平井克彦先生のご逝去への寄稿である本稿の中で、後輩教員の一人として、また簿記の教授法から始まり実に多くのことを教えていただいた一人として、これから学生を指導していくための研究の方向性をお示ししてもいいのではないかと考えたからである。

<sup>iii</sup> PMBOKでは、プロジェクトの性質を「有期性」、「独自のプロダクト、サービス、所産」、「段階的詳細化」(Project Management Institute, 2004, 5-6頁)としている。この内「独自のプロダクト、サービス、所産」と「段階的詳細化」がP2Mとは異なるプロジェクトの性質である。しかし「独自のプロダクト、サービス、所産」はP2Mの「個別性」とほぼ同じ意味であり、また「段階的詳細化」はP2Mの「不確実性」への対処概念を示しているためPMBOKとP2Mの見解と本質的な差はないと考えられる。

<sup>iv</sup> プロジェクトの差異分析やコストマネジメントは院生の斎藤毅氏との共同研究である。彼はここでの議論を踏まえてABCを使ったプロジェクトの差異分析のアクションリサーチを実施した。この詳細は斎藤毅「EVMの限界とABCを用いた差異分析およびプロジェクトコストコントロールの適用」(明治大学経営学研究科修士論文, 2013 予定)に記載されている。

<sup>v</sup> プロジェクト・スコープとは「規定された特性や機能をもつプロダクト、サービス、所産を生み出すために行わなければならない作業」(Project Management Institute, 2004, 403頁)である。

<sup>vi</sup> EVMとは「スコープ、スケジュール、資源を統合し、プロジェクトの実績と進捗を客観的に図るマネジメント手法。実行した作業の予算コスト(アーンドバリュー)を確定しその作業に実際にかかったコスト(実コスト)と比較することでパフォーマンスを測定する」(Project Management Institute, 2004, 419頁)技法である。

<sup>vii</sup> 実際のアーンドバリューの計算は、必ずしもこの例のように簡単ではない。実務的には、一連の作業の内、いずれを完了したと見なすか、あるいは何%完了したと見なすか、という課題が生じる。これは、建設業において工事の進捗度合いを決めたり、製造業において仕掛度合いを決めたりするのに類する課題である。

<sup>viii</sup> EVMが一種の変動予算差異に類似するという考え方は中村(2013)が詳しく論じている。

<sup>ix</sup> WBSとは、「プロジェクト目標を達成し必要な要素成果物を生み出すためにプロジェクトチームが実行する作業を要素成果物を基にして階層的に要素分解したもの」(Project Management Institute, 2004, 420頁)である。ここで、要素成果物とは、「プロセス、フェーズまたはプロジェクトを完了するために生み出さなければならない、固有で検証可能なプロダクト、所産、またはサービス実行能力」(Ibid. 414頁)である。

<sup>x</sup> 予定されていない活動が遂行された場合、活動回数差異はコストテーブルや見積書のようなものがあればそこにある予定単価を、そうでない場合は実際単価を回数に乗じて計算することになる。

<sup>xi</sup> ドラッカーはこの問題に立ち向かうための方法が3つあると論じている。まず、組織の目標が、誰が見ても分かるほど明快なことである。その例としてNASAのアポロ計画における目標である「1970年までに人類の月面着陸を果たす」を挙げている。職能別組織やチーム組織に比べて、メンバーに対する指揮命令が脆弱なシステム型組織において、目標整合性(goal congruence)を担保する、言い換えれば、プロジェクトメンバーの目標を全体の目標と密接なつながりを持たせるためには、メンバーそれぞれに「われわれの務めは何か、何が務めであるか」を真摯に考えるという自己規律を引き出さねばならず、そのためには、目標は明確でなければならないのである。

次に、全員がコミュニケーションに責任を負わなければならない。「システム組織では各メンバー、とりわけ経営層の各メンバーが、使命、目標、戦略などを組織の全員に理解させ、ひとりひとりの疑問やアイデアに耳を傾け、尊重し、深く検討し、理解し、解決しなければならない」(Drucker 邦訳, 2008, 507頁)。「システム組織では、それぞれのメンバーの興味や任務、環境がまちまちであるため、コミュニケーションによって関係性を保つ必要があるのである。

最後に、それぞれの管理単位が、本来の割り当てられたよりもはるかに大きい責任を負わなければならない。メンバーそれぞれが経営トップなみの責任を負わなければならない。職能別組織やチーム組織に比べて、システム型組織では、権限と責任を明確に決めることが難しい傾向があり、その困難を乗り越えるためには、メンバーそれぞれが全体目標に対して責任をコミットする必要があるのである。

<sup>xii</sup> 東北学院大学経営学部准教授の松岡孝介氏と院生の神美菜氏との共同研究である。分析結果の一部は、神美菜「マネジメント・コントロール・システムの評価モデルの構築に向けた場のメカニズムの実証分析—国内ホテルチェーンA社の従業員満足調査をもちいて—」(明治大学経営学研究科修士論文, 2013 予定)に記載されている。

<sup>xiii</sup> 院生の中村正伸氏がこのアクションリサーチに取り組んでおり、近い将来論文として対外発表する予定である。